



EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS
COUR EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME

CINQUIÈME SECTION

AFFAIRE ANTOINE VERSINI c. FRANCE

(Requête n° 11898/05)

ARRÊT

STRASBOURG

11 mai 2010

DÉFINITIF

11/08/2010

Cet arrêt est devenu définitif en vertu de l'article 44 § 2 de la Convention. Il peut subir des retouches de forme.

En l'affaire Antoine Versini c. France,

La Cour européenne des droits de l'homme (cinquième section), siégeant en une chambre composée de :

Peer Lorenzen, *président*,
Renate Jaeger,
Jean-Paul Costa,
Karel Jungwiert,
Mark Villiger,
Mirjana Lazarova Trajkovska,
Zdravka Kalaydjieva, *juges*,

et de Stephen Phillips, *greffier adjoint de section*,

Après en avoir délibéré en chambre du conseil le 20 avril 2010,
Rend l'arrêt que voici, adopté à cette date :

PROCÉDURE

1. A l'origine de l'affaire se trouve une requête (n° 11898/05) dirigée contre la République française et dont un ressortissant de cet Etat, M. Antoine Versini (« le requérant »), a saisi la Cour le 29 mars 2005 en vertu de l'article 34 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (« la Convention »).

2. Le requérant est représenté par M^e M. Puechavy, avocat à Paris. Le gouvernement français (« le Gouvernement ») a été représenté par son agent, M^{me} E. Belliard, directrice des affaires juridiques au ministère des Affaires étrangères.

3. Le requérant se plaint de ne pas avoir bénéficié d'un procès équitable dans le respect du principe d'égalité des armes.

4. Le 11 décembre 2007, la Cour a décidé de communiquer la requête. Comme le permet l'article 29 § 3 de la Convention, il a en outre été décidé que la chambre se prononcerait en même temps sur la recevabilité et le fond.

EN FAIT**I. LES CIRCONSTANCES DE L'ESPÈCE**

5. Le requérant est né en 1934 et réside à La Colle-Sur-Loup (France).

A. Contexte de l'affaire

6. Le requérant était le gérant de la société Le Diamant Rose (ci-après la société), société à responsabilité limitée de droit français exploitant un hôtel-restaurant de prestige à La Colle-sur-Loup.

7. La société fit l'objet du 19 décembre 1994 au 12 juillet 1995 d'une vérification de comptabilité de l'administration des impôts portant, en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), sur la période du 1^{er} janvier 1991 au 31 décembre 1993 et, en matière d'impôt sur les sociétés, sur les exercices clos les 31 décembre 1991, 1992 et 1993. Lors de la vérification, l'administration fiscale estima non probante la comptabilité de la société, en raison notamment de l'absence d'un inventaire détaillé des stocks à l'ouverture de la période vérifiée, de l'absence de justification d'une substitution de créanciers, d'une comptabilisation globale de certaines opérations et d'erreurs graves et répétées. L'administration rejeta en conséquence la comptabilité et procéda à une reconstitution des recettes, fondée notamment sur le dépouillement exhaustif des notes de restaurant de l'exercice 1993, au terme de laquelle elle aboutit au constat d'une minoration des recettes, ainsi qu'à l'annulation par la société des recettes correspondant à des prestations rendues à la société LVT, dans le cadre de prestations croisées.

8. Le 8 août 1995, l'administration des impôts adressa à la société une notification de redressements portant sur les sommes suivantes :

- au titre de l'impôt sur les sociétés : 6 995 292 francs français (FRF), soit 1 066 425 euros (EUR), à savoir 6 236 112 FRF (950 689 EUR) pour 1992 et 759 180 FRF (115 736 EUR) pour 1993 ;

- au titre de la TVA : 1 136 636 FRF (173 279 EUR), à savoir 739 822 FRF (112 785 EUR) pour 1992 et 396 814 FRF (60 494 EUR) pour 1993.

9. Ces sommes furent assorties d'intérêts de retard, mais également de pénalités, au motif que, compte tenu des graves irrégularités relevées et de la nature des redressements notifiés, la bonne foi ne pouvait être retenue. Ces pénalités étaient respectivement de 2 798 117 FRF (426 570 EUR) au titre de l'impôt sur les sociétés, et de 454 655 FRF (69 312 EUR) au titre de la TVA.

10. La société contesta le 8 septembre 1995 les redressements, qui furent maintenus par l'administration fiscale le 27 octobre 1995. La commission départementale des impôts directs confirma la position de l'administration par décision du 26 juin 1996.

11. La Commission des infractions fiscales, saisie par l'administration des impôts le 23 décembre 1996, donna le 30 avril 1997 un avis favorable à l'engagement de poursuites pénales.

12. Parallèlement, le requérant et sa femme firent l'objet le 27 octobre 1995 d'une notification de redressement au titre de l'impôt sur le revenu et des pénalités afférentes.

B. Procédure devant les juridictions administratives

13. L'administration des impôts ayant mis en recouvrement les sommes résultant des redressements notifiés, la société forma des réclamations contentieuses qui furent rejetées par décision du directeur des services fiscaux du 25 septembre 1997.

14. Le 21 novembre 1997, la société, représentée par le requérant, saisit le tribunal administratif de Nice d'un recours en vue de voir prononcer la décharge des rappels de TVA et des pénalités afférentes mises à sa charge au titre de la période du 1^{er} janvier 1991 au 31 décembre 1993, et de voir ordonner une expertise de ses documents comptables.

15. Le 4 mai 1999, l'administration des impôts prononça le dégrèvement total des sommes dues au titre de l'impôt sur les sociétés et des pénalités afférentes.

16. Par jugement du 8 juillet 1999, le tribunal nomma un expert, en lui fixant notamment pour mission de s'assurer de la régularité des écritures comptables de la société et de la qualité et la valeur probante des pièces justificatives, de fournir tous éléments sur le caractère probant des documents comptables de la société, et de dire si les éléments apportés par elle étaient de nature à établir l'exagération de l'évaluation faite par l'administration fiscale.

17. Les opérations d'expertise débutèrent le 25 octobre 1999. Après examen des documents communiqués, l'expert adressa une note de synthèse aux parties le 10 avril 2002. Entre mai et octobre 2002, le requérant et son avocat lui adressèrent plusieurs courriers et justificatifs comptables.

18. L'expert déposa le 7 juin 2004 son rapport, qui fut communiqué aux parties. Il releva de façon générale un manque de formalisme et de méthodologie, notamment l'absence de date certaine des documents, des erreurs de reports d'une déclaration fiscale à la suivante, des erreurs de millésimes ou d'appellations des bouteilles de vin lors des inventaires physiques, ainsi que des anomalies dans l'état détaillé des stocks (feuilles non numérotés, doublons). Il conclut dans les termes suivants :

« Les travaux effectués ont permis progressivement de rassembler et compléter les informations au début parcellaires. Il est regrettable que le contribuable n'ait pas plus tôt cherché à compiler les éléments nécessaires à la vérification.

Il en est néanmoins ressorti un réel manque de formalisme et de méthodologie dans l'établissement de certains documents internes (inventaire de fin d'année), ainsi que de graves absences de contrôles internes qui auraient permis de détecter un grand nombre des irrégularités relevées par le vérificateur, lesquelles font l'objet, par le contribuable, d'explications cohérentes, mais non vérifiables, a posteriori.

Si nous ne pouvons conclure à de graves irrégularités dans la tenue de cette comptabilité, nous devons néanmoins constater l'existence de zones floues et obscures qui nuisent à la lisibilité des documents produits. »

19. Le tribunal administratif statua le 14 décembre 2004. Il rejeta le recours en tant qu'il portait sur le rappel de TVA au titre de l'année 1991, ainsi que sur celui au titre de l'année 1992 relatif aux prestations croisées avec la société LVT.

20. S'agissant du rappel de TVA au titre des années 1992 et 1993 relatif aux minorations de recettes, le tribunal estima, d'une part, que la comptabilité de la société était régulière en la forme, tous les documents comptables obligatoires ayant été produits et les erreurs relevées par l'administration ne mettant pas en cause la cohérence globale des stocks ; il considéra, d'autre part, que ces erreurs ne privaient pas la comptabilité de sa valeur probante et que, dès lors, les services fiscaux auraient dû fonder les rappels sur la comptabilité présentée et non pas procéder à une reconstitution des recettes de la société. Le tribunal prononça en conséquence la décharge des droits de TVA et des pénalités afférentes pour 1992 et 1993 de ce chef.

21. Ce jugement étant devenu définitif faute d'appel, l'administration des impôts prononça à l'égard du requérant et de sa femme un dégrèvement de la totalité des impositions supplémentaires au titre de l'impôt sur le revenu.

C. Procédure devant les juridictions pénales

22. Au vu de l'avis de la Commission des infractions fiscales (paragraphe 11 ci-dessus), le directeur des services fiscaux des Alpes-Maritimes porta plainte le 6 mai 1997 contre le requérant en sa qualité de gérant de la société.

23. Le 7 février 2000, le procureur de la République fit délivrer au requérant une citation directe à comparaître devant le tribunal correctionnel de Grasse des chefs de soustraction frauduleuse à l'établissement et au paiement de 6 995 292 FRF (1 066 425 EUR) d'impôt sur les sociétés et 156 689 FRF (28 887 EUR) de TVA pour les années 1992 et 1993, et d'omission de passer ou faire passer des écritures dans les livres comptables, fait prévu et réprimés par les articles 1741 et 1743 du code général des impôts. L'administration des impôts se constitua partie civile.

24. L'audience, lors de laquelle le requérant comparut sans l'assistance d'un avocat, se tint le 5 avril 2000. Par jugement du même jour, le tribunal le déclara coupable des faits reprochés, le condamna à six mois d'emprisonnement avec sursis et ordonna l'affichage et la publication du jugement.

25. Sur l'action publique, le tribunal releva qu'un dégrèvement avait été prononcé par l'administration fiscale au titre de l'impôt sur les sociétés (voir paragraphe 15 ci-dessus), mais estima néanmoins que le contrôle diligenté

avait révélé que le requérant, en sa qualité de gérant de droit, avait dissimulé un chiffre d'affaires de 2 303 138 FRF (351 088 EUR) qui correspondait à une fraude sur la TVA de 156 689 FRF (23 887 EUR).

26. Le tribunal estima fondé le rejet par l'administration de la comptabilité de la société, au motif notamment que le requérant n'avait pas été en mesure de justifier les incohérences et anomalies affectant l'inventaire de stocks de marchandises, ni l'irrégularité résultant de la comptabilisation globale des opérations effectuées avec la société LVT. Il estima exempte de critiques la reconstitution du chiffre d'affaires faite par l'administration et considéra que la dissimulation de plus de 40 % des recettes caractérisait l'élément intentionnel du délit. Il rappela en outre que l'introduction d'un recours devant le tribunal administratif ne modifiait pas l'appréciation du juge pénal sur la culpabilité du requérant, laquelle reposait sur les constatations de fait relevées par les agents de l'administration et contradictoirement débattues, et conclut que la tenue d'une comptabilité irrégulière et non probante confirmait sa volonté de fraude. Le tribunal estima par ailleurs caractérisé le délit d'omission de passation d'écritures, dans la mesure où la partie des recettes dissimulées ne figurait ni au livre journal ni au livre d'inventaire, et où l'inventaire des stocks était incomplet, de même que la comptabilisation globale de certaines opérations.

27. Sur l'action civile, le tribunal jugea recevable la constitution de partie civile de l'administration des impôts et dit que le requérant était solidairement tenu, avec la société redevable légale de l'impôt, du paiement des impôts fraudés ainsi que des majorations et des pénalités afférentes.

28. Le 5 avril 2000, le requérant fit appel du jugement devant la cour d'appel d'Aix-en-Provence. Dans ses conclusions en vue de l'audience, qui se tint le 29 janvier 2003, l'avocat du requérant mit notamment en cause les conditions de la saisine par l'administration des impôts de la Commission des infractions fiscales, sur le fondement d'allégations erronées selon lui (à savoir, le redressement au titre de l'impôt sur les sociétés, objet ultérieurement d'un dégrèvement total). Il contesta par ailleurs les arguments de l'administration et soutint notamment que les erreurs relevées par le vérificateur n'étaient pas à elles seules de nature à permettre de rejeter la comptabilité de la société et que, ni le délit de fraude fiscale, ni celui d'omission de passation d'écritures comptables n'étaient constitués. Sur le caractère probant de la comptabilité, il indiqua :

« Attendu (...) qu'il n'est pas inutile de souligner, même si (la société) a parfaitement conscience de l'indépendance des procédures devant le juge pénal et le juge administratif, que le caractère non probant de la comptabilité de (la société) n'a pas été pour le moment retenu par le juge administratif, celui-ci n'ayant pas encore statué ; (...)

Que le tribunal administratif (...) a nommé M. B. à cette fin, que celui-ci, pour le moment, n'a pas déposé son rapport ;

Que (la société) a fait valoir cet élément devant la cour, aux fins de solliciter des renvois dans l'attente de cette expertise ;

Que la cour, sans doute sur le fondement de l'indépendance des deux procédures, a considéré qu'elle était en mesure de juger le prévenu dans le cadre de la prévention, sans que l'expert ait rendu son rapport ;

Qu'à l'évidence, le débat entre l'administration et le contribuable quant au caractère probant de la comptabilité ne peut être tranché, puisque la comptabilité de la SARL n'est même pas au dossier, que pas plus une expertise de celle-ci ne figure dans le dossier ;

Que de ce fait, la cour ne pourra justifier une quelconque condamnation pour tenue d'une comptabilité non sincère et probante, sur les seules affirmations de l'administration fiscale (...) »

29. La cour d'appel rendit son arrêt le 24 septembre 2003. Elle déclara irrecevable le moyen relatif aux conditions de saisine de la Commission des infractions fiscales, au motif qu'il s'agissait d'un moyen de nullité qui n'avait été soulevé ni devant le tribunal, ni *in limine litis* devant elle. Elle relaxa le requérant du chef de dissimulation au titre de l'impôt sur les sociétés, après avoir relevé que l'administration des impôts avait procédé au dégrèvement total de cet impôt, et confirma la condamnation prononcée par le tribunal des chefs de dissimulation de TVA et d'omission de passation d'écritures comptables.

30. Sur le premier point (dissimulation de TVA), la cour d'appel rappela que l'introduction d'un recours devant le tribunal administratif ne modifiait pas l'appréciation du juge pénal, laquelle reposait sur les constatations de fait relevées par les agents de l'administration des impôts contradictoirement débattues devant lui. Concernant le rejet de la comptabilité de la société, elle rappela que l'absence d'inventaire des stocks au 1^{er} janvier 1992, reconnue par le requérant, avait pour effet de rendre aléatoire la tenue de la comptabilité pour les années suivantes ; elle observa que plusieurs anomalies affectant les achats et les stocks – dont certaines non contestées par le requérant - avaient été mises en évidence pour l'année 1993, que l'inventaire des stocks au 31 décembre 1993 était incomplet, et que ces différentes omissions ou erreurs étaient suffisantes pour rendre non suffisamment probante la comptabilité présentée et justifier la reconstitution du chiffre d'affaires pour les années 1992 et 1993. Elle estima exempte de critiques la reconstitution opérée par l'administration, dans la mesure où elle avait été faite à partir des éléments comptables de la société et notamment par un dépouillement exhaustif des notes de restaurant, et releva qu'elle avait fait apparaître une dissimulation de plus de 40% des recettes qui, par son ampleur, suffisait à caractériser l'élément intentionnel du délit à l'égard du requérant, gérant de la société.

31. La cour d'appel considéra que le délit d'omission de passation d'écritures dans les livres comptables était également caractérisé par

l'absence d'inscription d'une partie des recettes au livre journal et par une carence certaine dans la tenue de l'inventaire des stocks. Estimant toutefois quelque peu excessive la peine prononcée par le tribunal, elle la ramena à quatre mois d'emprisonnement avec sursis, et confirma le jugement pour le surplus.

32. Le requérant se pourvut en cassation contre cet arrêt. Dans un mémoire additionnel déposé le 10 février 2004, son avocat fit valoir, en citant l'article 6 § 1 de la Convention, qu'en statuant sans attendre le rapport d'expertise qui, seul, pouvait contredire les affirmations de l'administration fiscale et était susceptible d'établir le caractère probant de la comptabilité, la cour d'appel n'avait pas permis au requérant de bénéficier de la plénitude des droits de la défense.

33. Par arrêt du 6 octobre 2004, la Cour de cassation rejeta le pourvoi. Elle approuva la cour d'appel d'avoir déclaré irrecevable le moyen tendant à voir prononcer la nullité de la procédure devant la Commission des infractions fiscales. Sur le moyen additionnel soulevé par le requérant, la haute juridiction rappela qu'en raison de l'indépendance et de la différence d'objet des poursuites pénales pour fraude fiscale et de l'action devant le juge administratif tendant à fixer l'assiette et l'étendue de l'impôt, le juge répressif n'était pas tenu de surseoir à statuer jusqu'à la décision définitive de la juridiction administrative, qui ne pouvait en outre avoir au pénal l'autorité de la chose jugée et ne pouvait s'imposer à la juridiction correctionnelle. La Cour de cassation estima par ailleurs que la cour d'appel, dans le cadre de son pouvoir souverain d'appréciation des faits de la cause et des éléments de preuve contradictoirement débattus, avait caractérisé en tous ses éléments, tant matériels qu'intentionnel, le délit de fraude fiscale dont elle avait déclaré le requérant coupable.

II. LE DROIT ET LA PRATIQUE INTERNES PERTINENTS

1. Le code général des impôts (rédaction en vigueur à l'époque des faits)

34. Les dispositions pertinentes du code général des impôts se lisent ainsi :

Article 1741

« Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est

passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 250.000 F et d'un emprisonnement de cinq ans. Lorsque les faits ont été réalisés ou facilités au moyen soit d'achats ou de ventes sans facture, soit de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou qu'ils ont eu pour objet d'obtenir de l'État des remboursements injustifiés, leur auteur est passible d'une amende de 500.000 F et d'un emprisonnement de cinq ans (...) »

Article 1743

« Est également puni des peines prévues à l'article 1741 :

1° Quiconque a sciemment omis de passer ou de faire passer des écritures ou a passé ou fait passer des écritures inexactes ou fictives au livre-journal et au livre d'inventaire, prévus par les articles 8 et 9 du code de commerce, ou dans les documents qui en tiennent lieu.

(...) »

2. *La jurisprudence interne*

35. Il existe en droit français deux ordres de juridictions, l'ordre judiciaire et l'ordre administratif. Cette dualité de juridictions est issue de la loi des 16 et 24 août 1790 et du décret du 16 fructidor An III.

36. En matière fiscale, ladite dualité se retrouve notamment dans les articles 1741 et 1743 du code général des impôts, qui prévoient d'une part une procédure pénale pour soustraction frauduleuse à l'établissement et au paiement de l'impôt et pour omission de passation d'écritures comptables ou écritures inexactes, et d'autre part une procédure administrative tendant à la fixation de l'assiette et de l'étendue des impositions.

37. La Cour de cassation, selon une jurisprudence constante, considère que la procédure pénale pour fraude fiscale et celle tendant à la fixation de l'assiette et de l'étendue de l'impôt sont, par leur nature et par leur objet, des procédures différentes et indépendantes l'une de l'autre (Cass. crim. 27 février 1974, Bull. crim. n° 85, p. 209 ; Cass. crim. 20 juin 1996, Bull. crim. 1996, n° 268, p. 806).

38. Il en découle, pour la Cour de cassation, que la décision du juge administratif, juge de l'impôt, est dépourvue de toute autorité de la chose jugée sur le juge pénal (Cass. crim. 9 avril 1970 ; Cass. crim. 18 novembre 1976, Bull. crim. n° 332, p. 847 ; Cass. crim. 10 mars 1986, Revue de Jurisprudence Fiscale 7/86, n° 742). Ce dernier n'a pas à attendre la décision du juge administratif pour se prononcer sur le délit de fraude fiscale. Il peut ainsi condamner le prévenu pour fraude fiscale alors même que le juge administratif a prononcé la décharge des impositions correspondantes (Cass. crim. 23 novembre 1995, RJF 11/96, n° 1353).

39. La Cour de cassation considère que « le juge répressif saisi d'une infraction prévue et réprimée par (l')article 1741 n'a pas à surseoir à statuer jusqu'à ce que la juridiction administrative ait décidé sur l'assiette et

l'étendue des impositions contestées (...); la mission du juge qui se prononce sur une poursuite intentée en vertu de l'article 1741 n'est pas de rétablir les chiffres, mais de rechercher si le prévenu a échappé ou a tenté d'échapper à l'impôt par des manœuvres répréhensibles et pour les sommes dépassant la tolérance légale » (Cass. Crim. 16 mai 1968, n° 68-90871).

40. Le juge pénal ne peut se contenter d'asseoir sa décision sur les redressements opérés par l'administration, mais doit fonder sa condamnation sur des éléments soumis au débat judiciaire contradictoire (Cass. crim. 12 mai 1976 précité ; Cass. Crim. 27 février 1978, Bull. crim. 1979 n° 74, p. 183). En revanche, il a le droit de puiser les éléments de sa conviction dans les constatations de fait relevées par les vérificateurs, et contradictoirement débattues devant lui, dès lors que, par une appréciation souveraine exempte d'insuffisance, il en a reconnu l'exactitude (Cass. Crim. 12 mars 1979, Bull. crim. 1979 n° 102, p. 286 ; Cass. Crim. 25 septembre 1987, Bull. crim. 1987 n° 316, p. 849 ; Cass. Crim. 9 octobre 1997, RJF 12/98 n° 1501).

EN DROIT

I. SUR LA VIOLATION ALLÉGUÉE DE L'ARTICLE 6 § 1 DE LA CONVENTION.

41. Le requérant estime ne pas avoir bénéficié d'un procès équitable dans le respect du principe de l'égalité des armes. Il invoque l'article 6 § 1 de la Convention, dont les dispositions pertinentes sont ainsi libellées :

« Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement (...) par un tribunal (...) qui décidera (...) du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle. »

42. Le Gouvernement s'oppose à cette thèse.

A. Sur la recevabilité

1. Sur le grief relatif à l'équité de la procédure devant la Commission des infractions fiscales

43. Le requérant estime en premier lieu que la procédure devant la Commission des infractions fiscales n'a pas été équitable. La Cour observe que la cour d'appel, approuvée par la Cour de cassation, a déclaré ce grief irrecevable, au motif qu'il s'agissait d'un moyen de nullité qui n'avait été soulevé ni devant le tribunal correctionnel ni, *in limine litis*, devant elle.

44. Il s'ensuit que ce grief doit être rejeté pour non-épuisement des voies de recours internes, en application de l'article 35 §§ 1 et 4 de la Convention.

2. Sur le grief relatif à l'équité de la procédure devant les juridictions pénales

45. La Cour constate que ce grief n'est pas manifestement mal fondé, au sens de l'article 35 § 3 de la Convention. Elle relève par ailleurs qu'il ne se heurte à aucun autre motif d'irrecevabilité. Il convient donc de le déclarer recevable.

B. Sur le fond

1. Arguments des parties

46. Le requérant rappelle la jurisprudence de la Cour sur le principe de l'égalité des armes, qui garantit l'équilibre des droits des parties dans la recherche et l'accès aux moyens de preuve.

47. Il fait valoir qu'en l'espèce, en raison du choix par les autorités d'une citation directe devant le tribunal correctionnel sans enquête préalable, et du refus d'examiner le rapport d'expertise établi objectivement par un expert judiciaire indépendant, ses droits de la défense ont subi une limitation telle qu'il n'a pas bénéficié d'un procès équitable. Par ce seul fait, il estime avoir été placé dans une position désavantageuse par rapport à l'administration fiscale.

48. Observant que la cour d'appel a relevé « l'ambiguïté quant à l'effectivité des poursuites exercées » au titre de l'impôt sur les sociétés et l'a relaxé de ce chef, le requérant souligne que, pour ce qui est de la prétendue dissimulation de TVA, le litige porte essentiellement, comme l'a relevé l'expert judiciaire, sur quelques bouteilles de vin et de champagne, et que la cour d'appel a noté indirectement le caractère hypothétique des « preuves » de l'administration, en faisant référence à une appréciation « aléatoire ». Il considère que l'argumentation de la cour d'appel, fondée essentiellement sur les constatations des services fiscaux, a été ultérieurement contredite par le rapport d'expertise. Ledit rapport a été suffisamment clair pour que tant le tribunal administratif que l'administration fiscale (qui a renoncé à en faire appel) reconnaissent qu'il établissait pleinement son innocence. Même si l'expert a relevé quelques anomalies, ce ne sont pas, selon le requérant, des erreurs sur des millésimes de bouteilles de vins qui peuvent servir de fondement pour le condamner pénalement.

49. En réponse à l'argumentation du Gouvernement, qui rappelle la dualité des ordres administratif et judiciaire et l'absence de toute autorité de la chose jugée par le juge administratif sur le juge pénal, le requérant souligne qu'il n'est pas question pour lui d'évoquer ladite dualité, mais

uniquement le bien-fondé de l'accusation pénale. Il expose qu'il ne s'agissait pas en l'espèce de demander devant les juridictions pénales un sursis à statuer ou un renvoi dans l'attente de la détermination de la fixation de l'assiette et de l'étendue des impositions, mais d'obtenir une nouvelle pièce, le rapport d'expertise, qui pouvait être produit dans le cadre de la procédure pénale. L'article 6 § 1 impliquait à la charge des juridictions internes l'obligation de se livrer à un examen attentif des moyens, arguments et offres de preuves des parties.

50. Le requérant en déduit que le refus de communication du rapport d'expertise a violé son droit à un procès équitable et, par voie de conséquence, son droit à la présomption d'innocence.

51. Le Gouvernement rappelle la jurisprudence de la Cour selon laquelle l'équité d'une procédure doit s'apprécier globalement, et la Cour doit s'assurer que les moyens de preuve ont été présentés de manière à garantir un procès équitable. Il souligne que la Cour a eu l'occasion de se prononcer sur la validité des procédures pénales en matière fiscale, et a décidé que lesdites procédures ont un caractère équitable dès lors que le juge pénal se fonde sur les pièces versées aux débats et contradictoirement débattues devant lui, et qu'il existe un double degré de juridiction, ce qui permet au redevable de discuter contradictoirement les pièces à charge et les accusations portées contre lui (*Miailhe c. France (n° 2)*, 26 septembre 1996, §§ 44-45, *Recueil des arrêts et décisions* 1996-IV).

52. Le Gouvernement souligne que tel est bien le cas en matière de poursuites pénales pour fraude fiscale prévues par les articles 1741 et 1743 du code général des impôts. En application du principe selon lequel la charge de la preuve incombe à l'accusation, l'article L. 227 du livre des procédures fiscales dispose qu'en cas de poursuites pénales, le ministère public et l'administration des impôts doivent apporter la preuve du caractère intentionnel de la soustraction ou tentative de soustraction à l'établissement ou au paiement de l'impôt, et la chambre criminelle de la Cour de cassation veille scrupuleusement au respect de ce principe, tout en laissant aux juges du fond le pouvoir souverain d'apprécier la valeur et la portée des moyens de preuve.

53. Le Gouvernement fait valoir que telle a été la démarche de la cour d'appel. Ainsi, pour considérer la comptabilité du restaurant non probante et la reconstitution réalisée par l'administration exempte de critiques, elle a relevé que le requérant avait reconnu ne pas avoir été en mesure de présenter l'inventaire des stocks de marchandises au 1^{er} janvier 1992, ce qui avait pour effet de rendre aléatoire la tenue de la comptabilité pour les années suivantes, que plusieurs anomalies affectant les achats et les stocks de l'année 1993 (dont certaines non contestées par le requérant) avaient été mises en évidence, que l'inventaire des stocks au 31 décembre 1993 était incomplet, et que la reconstitution, qui faisait apparaître une dissimulation de recettes de plus de 40 %, avait été réalisée à partir des éléments

comptables de la société et notamment par un dépouillement exhaustif des notes du restaurant.

54. Le Gouvernement en conclut que, pour reconnaître le requérant coupable du délit de fraude fiscale, le juge pénal a forgé son opinion au vu des pièces de la procédure fiscale, mais également au vu des éléments de défense que le requérant a estimé utile de porter à sa connaissance, qu'il a ainsi puisé dans les éléments de preuve soumis aux débats contradictoires et que le requérant a bénéficié, en pleine conformité avec la jurisprudence de la Cour, de toutes les garanties offertes par la procédure pénale.

55. En réponse à l'argument du requérant relatif au refus du juge pénal d'attendre le dépôt du rapport d'expertise ordonné par le juge administratif, le Gouvernement rappelle l'indépendance des procédures judiciaires et administratives. Il souligne que la procédure pénale pour soustraction frauduleuse à l'établissement et au paiement de l'impôt est différente et indépendante de la procédure administrative tendant à la fixation de l'assiette et de l'étendue des impositions. La Cour de cassation affirme avec constance que ces procédures sont, par leur nature et leur objet, différentes et indépendantes et qu'elles n'admettent pas les mêmes modes de preuve. En outre, la décision du juge administratif est dépourvue de toute autorité de la chose jugée sur le juge pénal qui, en sa qualité de gardien des libertés individuelles que lui confère la Constitution, ne peut être lié par une décision de l'administration ou du juge administratif.

56. Le Gouvernement souligne qu'en conséquence, un prévenu ne peut solliciter un sursis à statuer au motif qu'il a formé un recours devant le juge administratif, et que le juge pénal peut condamner un prévenu pour fraude fiscale, alors même que le juge administratif a prononcé la décharge des impositions correspondantes.

57. Le Gouvernement rappelle que la Cour elle-même a estimé, sous l'angle de la présomption d'innocence garantie par l'article 6 § 2 de la Convention, qu'aucune question ne se posait puisque le juge pénal et le juge administratif statuaient « sur deux infractions différentes » (*Le Meignen c. France* (déc.), n° 41544/98, 11 janvier 2000), et qu'il en allait de même, sous l'angle du principe *non bis in idem* résultant de l'article 4 du Protocole n° 7 à la Convention, de l'application cumulative à un contribuable de sanctions pénales pour fraude fiscale et de sanctions pénales (*Ponsetti et Chesnel c. France* (déc.), n°s 36855/97 et 41731/98, CEDH 1999-VI).

58. Le Gouvernement fait valoir que la présomption d'innocence du requérant n'a pas été méconnue, et relève de surcroît que le rapport déposé par l'expert comptable n'était nullement en contradiction avec les constatations des juges judiciaires, puisqu'il a relevé un réel manque de formalisme et de méthodologie et de graves absences de contrôles internes qui auraient permis de détecter un grand nombre d'irrégularités. Ces omissions et erreurs ont également été constatées par les juges répressifs,

qui ont apprécié la pertinence de la reconstitution faite par l'administration. Il est vrai que le juge administratif a interprété différemment la comptabilité de la société, mais vraisemblablement parce que le requérant a fourni devant lui des explications plus convaincantes que celles, sommaires, contenues dans ses conclusions devant la cour d'appel.

59. Enfin, le Gouvernement souligne que le requérant a disposé du temps et des facilités nécessaires pour préparer sa défense, puisqu'il s'est vu accorder plusieurs demandes de renvoi en première instance et en appel ; ainsi, l'audience du tribunal correctionnel a eu lieu près de trois ans après le dépôt de la plainte, et celle devant la cour d'appel six ans après, et plus de trois ans après le prononcé du jugement. Ces délais étaient de nature à lui permettre de préparer utilement sa défense. Le Gouvernement précise que le rapport de l'expert a été porté à la connaissance de la Cour de cassation avant qu'elle ne statue sur l'affaire, et conclut que le requérant n'a nullement été placé dans une situation désavantageuse par rapport à l'administration.

2. Appréciation de la Cour

60. La Cour observe tout d'abord que, dans le formulaire de requête, le requérant se plaignait initialement du « refus de sursis à statuer » des juridictions pénales dans l'attente de la décision du tribunal administratif. Toutefois, la Cour note avec le Gouvernement que le requérant n'a pas sollicité de sursis à statuer devant les juridictions pénales : devant la cour d'appel, il a demandé le renvoi de l'affaire dans l'attente du dépôt du rapport de l'expert. Dans ses observations en réponse à celles du Gouvernement, il a ultérieurement précisé « qu'il ne s'agissait pas en l'espèce de demander devant les juridictions pénales un sursis à statuer ou un renvoi dans l'attente de la détermination de la fixation de l'assiette et de l'étendue des impositions, mais d'obtenir une nouvelle pièce, le rapport d'expertise, qui pouvait être produit dans le cadre de la procédure pénale. » Il met donc en cause (paragraphe 47 ci-dessus) le « refus de communication du rapport d'expertise ».

61. Sur ce point, la Cour note qu'il ressort du jugement du tribunal administratif que le rapport d'expertise a été déposé devant le tribunal administratif le 7 juin 2004 et communiqué aux parties. La procédure pénale était alors pendante devant la Cour de cassation. La Cour estime que rien n'empêchait le requérant, représenté par un avocat aux Conseils, de produire le rapport devant la Cour de cassation, qui n'a rendu son arrêt que le 6 octobre 2004, soit près de trois mois plus tard. Le Gouvernement a d'ailleurs indiqué, sans être démenti par le requérant, que la Cour de cassation avait eu connaissance de ce rapport.

62. La Cour est donc appelée à estimer si, dans les circonstances de l'espèce, le déroulement de la procédure devant les juridictions pénales du fond a porté atteinte, au détriment du requérant, au principe d'égalité des armes. Ce principe, qui est l'un des éléments de la notion plus large de

procès équitable, au sens de l'article 6 § 1 de la Convention, exige un « juste équilibre entre les parties » : chacune doit se voir offrir une possibilité raisonnable de présenter sa cause dans des conditions qui ne la placent pas dans une situation de net désavantage par rapport à son ou ses adversaires (cf. notamment *Ankerl c. Suisse*, 23 octobre 1996, § 38, *Recueil des arrêts et décisions* 1996-V, *Nideröst-Huber c. Suisse*, 18 février 1997, § 23, *Recueil* 1997-I, *Kress c. France* [GC], n° 39594/98, § 72, CEDH 2001-VI, *Gorraiz Lizarraga et autres c. Espagne*, n° 62543/00, § 56, CEDH 2004-III, et *Yvon c. France*, n° 44962/98, § 31, CEDH 2003-V).

63. Le requérant se plaint en premier lieu d'avoir été cité directement devant le tribunal correctionnel, sans enquête préalable. La Cour a eu l'occasion d'affirmer, dans l'affaire *Le Meignen* précitée, qu'une telle technique de poursuite visant à la simplification de la procédure était compatible avec le caractère équitable du procès, dès lors que le requérant avait pleinement l'occasion de discuter les accusations portées contre lui. Dans la présente affaire, une période de deux ans et neuf mois s'est écoulée entre la plainte du directeur des services fiscaux et la citation du requérant devant le tribunal, ce qui lui a laissé le temps de préparer sa défense.

64. Par ailleurs, la Cour doit examiner si le requérant a eu la possibilité de discuter contradictoirement des pièces à charge. Il estime pour sa part que le tribunal correctionnel et la cour d'appel se sont fondés uniquement sur les éléments rapportés par l'administration des impôts.

65. La Cour relève que, selon la jurisprudence constante de la Cour de cassation (cf. arrêt précité du 9 octobre 1997), le juge pénal ne peut, pour aboutir à une condamnation du chef de fraude fiscale, se fonder uniquement sur les conclusions du rapport de vérification de l'administration fiscale. Il a en revanche le droit de « puiser les éléments de sa conviction » dans les éléments de fait relevés par les vérificateurs et contradictoirement débattus devant lui, s'il en reconnaît l'exactitude. Le juge pénal doit ainsi, d'une part, apprécier l'exactitude des constatations de l'administration fiscale et, d'autre part, s'assurer que ces éléments donnent lieu à un débat contradictoire. Comme la Cour l'a relevé dans l'affaire *Miailhe (n° 2)* précitée (§ 45), les juridictions répressives apprécient souverainement les faits de fraude incriminés.

66. La Cour considère que tel a été le cas en l'espèce. Le tribunal correctionnel a retenu que le rejet de la comptabilité de la société était fondé, dès lors que le requérant n'avait pas été en mesure de justifier les incohérences et anomalies affectant l'inventaire des stocks de marchandises, ni l'irrégularité résultant de la comptabilisation globale des opérations effectuées avec la société LVT ; il a estimé par ailleurs exempté de critiques la reconstitution par l'administration des impôts du chiffre d'affaires, faite à partir des éléments comptables de la société.

67. La cour d'appel s'est également fondée, pour asseoir sa conviction, sur plusieurs éléments, dont elle a relevé que certains étaient reconnus par le

requérant ou non contestés par lui : elle a estimé que les omissions ou erreurs (absence d'inventaire des stocks au 1^{er} janvier 1992, anomalies affectant les achats et les stocks pour 1993, caractère incomplet de l'inventaire des stocks au 31 décembre 1993) étaient suffisantes pour rendre non suffisamment probante la comptabilité de la société et justifier la reconstitution du chiffre d'affaires ; elle a approuvé par ailleurs ladite reconstitution, dans la mesure où elle avait été faite à partir des éléments comptables de la société.

68. La Cour observe que, devant le tribunal correctionnel et la cour d'appel, le requérant avait au surplus la possibilité, soit de demander des mesures d'instruction supplémentaires (décision *Le Meignen* précitée), soit en tout état de cause de produire tous les éléments de preuve de nature à contredire la position de l'administration fiscale. A cet égard, la Cour constate que, dans le cadre de l'expertise ordonnée par le tribunal administratif, le requérant et son conseil ont adressé à l'expert divers documents et explications qui l'ont conduit à conclure qu'en dépit de zones d'ombre, la comptabilité de la société ne présentait pas de graves irrégularités. Rien ne s'opposait à ce que ces documents et explications, fournis à l'expert dans le courant de l'année 2002 alors que la procédure était pendante devant la cour d'appel, soient également produits devant cette juridiction.

69. La Cour conclut que le requérant a ainsi eu l'occasion de discuter contradictoirement les accusations portées contre lui devant deux degrés de juridiction, sous le contrôle ultime de la Cour de cassation (cf. décision *Le Meignen* précitée).

70. Le requérant estime enfin que le fait pour la cour d'appel d'avoir statué sans attendre le dépôt du rapport d'expertise devant la juridiction administrative l'a placé dans une situation de net désavantage.

71. La Cour observe que la procédure administrative et la procédure pénale sont indépendantes et ont des objets et finalités différents (paragraphes 37-39 ci-dessus). Le juge administratif est le juge de l'impôt, il lui appartient de rendre une décision sur l'assiette et l'étendue de l'imposition. De son côté, le juge pénal est le juge de la fraude (*Miailhe (n° 2)* précité, § 29) ; il doit rechercher, selon les termes de la Cour de cassation, si l'intéressé a échappé ou a tenté d'échapper à l'impôt par des manœuvres répréhensibles. Par ailleurs, les décisions du juge administratif n'ont pas l'autorité de chose jugée à l'égard du juge pénal. Il en résulte que ce dernier peut condamner un prévenu pour fraude fiscale, alors même que le juge administratif a prononcé la décharge des impositions correspondantes (cf. arrêt précité de la Cour de cassation du 23 novembre 1995).

72. La Cour a admis, dans les décisions *Le Meignen* et *Ponsetti et Chesnel* précitées, qu'il s'agissait de deux procédures indépendantes et que les infractions pénale et fiscale étaient elles-mêmes distinctes.

73. Dans le cas d'espèce, l'expertise avait été ordonnée par le tribunal administratif en vue d'établir si les bases d'imposition retenues par l'administration des impôts étaient ou non exagérées, question différente de celle posée au juge pénal, qui devait décider si le requérant avait tenté frauduleusement d'échapper à l'impôt.

74. La Cour estime par ailleurs que, même si la cour d'appel avait renvoyé l'affaire jusqu'au dépôt du rapport, rien ne permet d'affirmer qu'elle serait arrivée à une conclusion différente. En effet, si l'expert a dit ne pouvoir conclure à de graves irrégularités dans la comptabilité de la société, il a néanmoins mis en lumière un manque de formalisme et de méthodologie, de graves absences de contrôles internes, l'absence de date certaine sur les documents, des erreurs d'appellations et de millésimes, et a signalé l'existence de zones « floues et obscures », en relevant que les explications du requérant, certes cohérentes, n'étaient pas vérifiables *a posteriori*. Dès lors, la Cour estime que le seul fait que la juridiction pénale a statué sans connaître les conclusions de l'expert n'a pas placé ce dernier dans une situation de net désavantage.

75. Au vu de l'ensemble de ces éléments, la Cour considère qu'il n'y a pas eu en l'espèce d'atteinte au principe de l'égalité des armes et qu'en conséquence, l'article 6 § 1 de la Convention n'a pas été violé.

II. SUR LA VIOLATION ALLÉGUÉE DE L'ARTICLE 6 § 2 DE LA CONVENTION

76. Le requérant estime qu'en prononçant définitivement une condamnation pénale pour des faits inexacts, l'arrêt de la Cour de cassation a méconnu le principe de la présomption d'innocence. Il invoque l'article 6 § 2 de la Convention, qui se lit ainsi :

« Toute personne accusée d'une infraction est présumée innocente jusqu'à ce que sa culpabilité ait été légalement établie. »

77. La Cour rappelle que, dans l'affaire *Le Meignen* précité, elle a jugé que, le juge pénal et le juge administratif statuant sur deux infractions différentes, aucune question ne se posait sous l'angle de l'article 6 § 2 de la Convention. Elle ne voit aucune raison de s'écarter de cette approche dans la présente affaire.

78. Il s'ensuit que ce grief est manifestement mal fondé et doit être rejeté en application de l'article 35 §§ 3 et 4 de la Convention.

PAR CES MOTIFS, LA COUR, À L'UNANIMITÉ,

1. *Déclare* la requête recevable quant au grief tiré de l'article 6 § 1 de la Convention relatif au non-respect du principe d'égalité des armes et irrecevable pour le surplus ;
2. *Dit* qu'il n'y a pas eu violation de l'article 6 § 1 de la Convention.

Fait en français, puis communiqué par écrit le 11 mai 2010, en application de l'article 77 §§ 2 et 3 du règlement.

Stephen Phillips
Greffier adjoint

Peer Lorenzen
Président